



## Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem

### ► To cite this version:

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem. Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 2. Les hommes et les structures. *Revue Française de Comptabilité*, 2007, 401, pp.41-45. halshs-00197574

**HAL Id: halshs-00197574**

**<https://shs.hal.science/halshs-00197574>**

Submitted on 14 Dec 2007

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# LES PRATIQUES DES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE EN MATIÈRE DE PILOTAGE ET DE CONTRÔLE DE GESTION

## 2. LES HOMMES ET LES STRUCTURES <sup>(1)</sup>



**Stéphanie CHATELAIN-PONROY**

Maître de conférences  
au CNAM (INTEC)  
Groupe de Recherche  
en Economie et Gestion



**Samuel SPONEM**

Maître de conférences  
au CNAM (INTEC)  
Groupe de Recherche  
en Economie et Gestion

**L**es universités sont des opérateurs de l'Etat : elles gèrent des crédits et des agents de l'Etat et sont les maîtres d'œuvre d'une politique dont l'Etat est responsable. A ce titre, elles sont touchées par les dispositions de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et doivent faire évoluer leurs systèmes de gestion pour satisfaire aux exigences de celle-ci.

Différents rapports ont pointé récemment les évolutions auxquelles les universités vont devoir se soumettre pour s'inscrire dans la LOLF. Parmi ceux-là, on peut retenir le rapport de la Cour des comptes de décembre 2005 sur l'efficacité et l'efficacités des universités, le rapport d'information de la mission d'évaluation et de contrôle sur la gouvernance des universités dans le contexte de la LOLF <sup>(2)</sup> ou encore le rapport d'information relatif à l'enquête de la Cour des comptes sur la formation continue dans les

universités <sup>(3)</sup>. Ces rapports considèrent que la mise en œuvre de la LOLF constitue une chance pour les universités et qu'en instaurant la culture de l'efficacité de la dépense publique, elle constitue l'opportunité

### Résumé de l'article

Récemment plusieurs rapports officiels ont souligné la nécessité de doter les universités de systèmes d'information performants en matière de comptabilité analytique et de contrôle de gestion. Deux axes principaux constituent les leitmotiv de leurs préconisations : la nécessité de mettre en place des services de contrôle de gestion dans toutes les universités et l'exigence de professionnalisation de la gestion de ces établissements.

Cet article éclaire ces recommandations avec les résultats d'une enquête réalisée sur les pratiques de contrôle de gestion et de pilotage des établissements d'enseignement supérieur et de recherche afin d'en souligner les enjeux.

d'une modernisation que les universités doivent saisir.

Ceci passe notamment par une évolution des hommes et des structures du contrôle de gestion. Deux axes de réforme sont ainsi mis en avant dans ces rapports : la nécessité d'instaurer un service de contrôle de gestion dans toutes les universités et celle de professionnaliser la gestion de ces établissements.

Une enquête <sup>(4)</sup>, menée au deuxième semestre de l'année 2006, permet de dresser un état des lieux des pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion <sup>(5)</sup> et de mettre celles-ci en regard des préconisations de ces rapports.

1. La RFC a publié la première partie de cet article en novembre 2006 (n° 393 : 1. les outils).

2. Assemblée Nationale, rapport d'information n° 3160, 14 juin 2006.

3. Assemblée Nationale, rapport d'information n° 3536, 20 décembre 2006.

4. Enquête réalisée avec le soutien de l'ESEN et de l'AMUE. 153 questionnaires furent envoyés aux établissements publics d'enseignement supérieur, 74 furent exploités.

5. Les établissements publics d'enseignement supérieur ayant répondu à l'enquête sont majoritairement des universités (58 %) mais aussi des Instituts Universitaires de Formation des Maîtres (IUFM : 12 %), des écoles d'ingénieurs (15 %), ou encore des grands établissements (10 %). Les outils utilisés dans ces établissements ont été présentés dans un premier article (RFC, n° 393, nov. 2006).



## Instaurer un service de contrôle de gestion dans toutes les universités ?

La proposition n° 11 du rapport de la mission d'évaluation et de contrôle sur la gouvernance des universités précité est sans ambiguïté : il s'agit d'instaurer un service de contrôle de gestion dans toutes les universités. La mission pense en effet que puisque les universités, en vertu du principe d'autonomie, ne sont pas soumises à un contrôle *a priori* de leurs décisions et que le contrôle exercé par les recteurs est un contrôle *a posteriori* qui porte sur la légalité des décisions, il est indispensable qu'elles se dotent de services propres de contrôle de gestion, seuls à même d'éclairer la prise de décision et de permettre de porter un jugement sur l'opportunité des décisions.

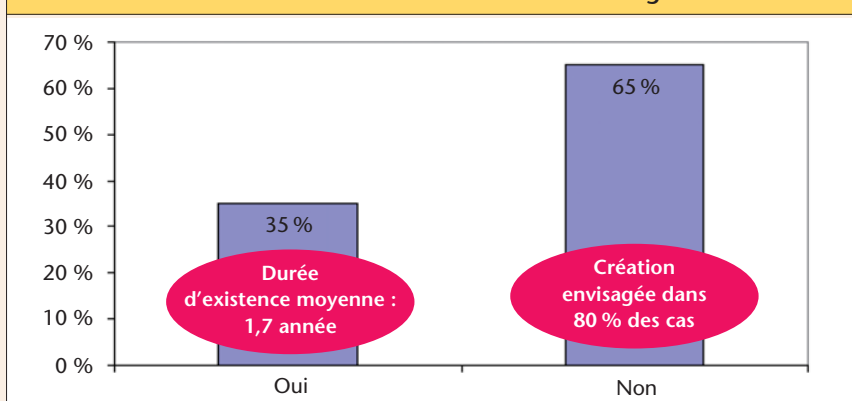
En outre, ces services de contrôle de gestion ne devraient pas être en charge des seules dimensions financières de la gestion universitaire mais en couvrir également les dimensions relatives aux ressources humaines, qui constituent des leviers majeurs du renforcement de la gouvernance des établissements.

Sur ce sujet, l'enquête réalisée auprès des établissements nous apprend que la fonction contrôle de gestion existe dans un peu plus d'un tiers d'entre eux et qu'elle y est une fonction jeune (durée d'existence moyenne : 1,7 année), ce qui pourrait signifier que les établissements répondent par là même aux nouvelles attentes de leurs tutelles pour satisfaire aux besoins d'information et de gestion induits par la LOLF.

Il faut cependant noter que 80 % des établissements au sein desquels cette fonction n'existe pas envisagent sa création afin de répondre à ces injonctions externes qui préexistaient à la LOLF mais s'intensifient depuis sa mise en place. En effet, la LOLF, qui incite les établissements à contrôler leurs moyens pour une plus grande efficacité et qualité du service public, agit comme un catalyseur à la mise en place de systèmes de contrôle de gestion. Nos interlocuteurs relèvent ainsi

6. Dans quelques cas, minoritaires, les répondants considèrent que lorsque l'agent comptable contrôle l'exécution d'un contrat ou d'un marché, il « fait du contrôle de gestion ».

Tableau 1 : existe-t-il une fonction contrôle de gestion ?



que celle-ci va « mettre en évidence l'utilité et donc la nécessité du contrôle de gestion », « accélérer la mise en place du contrôle de gestion » et, qu'à ce titre, la réforme devrait avoir « un rôle moteur [...] pour initier ou développer la fonction pilotage dans les établissements ». La mise en place d'une fonction contrôle de gestion s'avère néanmoins compliquée. En effet, cette fonction bien qu'« indispensable [relève d'un] métier [qui] n'existe pas dans les corps ». Ceci expliquerait que « le recrutement d'un contrôleur de gestion s'avère très difficile compte tenu de l'absence de référentiel métier officiel et du vivier insuffisant ou inadapté à un opérateur public ». Il semble également difficile de faire évoluer les personnels en poste vers ce métier en raison du « manque de

formation spécifique à cette nouvelle fonction dans l'administration ». Les déclarations faites par les établissements suggèrent que la fonction contrôle de gestion est perçue comme une fonction « à mettre en place », en devenir.

Cependant, il faut se méfier d'une lecture trop rapide des organigrammes : l'absence d'un contrôleur de gestion dans de nombreuses universités ne signifie pas obligatoirement l'absence d'un contrôle de gestion. Ainsi, dans certains cas, la création de la fonction contrôle de gestion est concomitante à la disparition d'autres fonctions qui avaient des missions proches et pouvaient parfois exercer certaines des missions du contrôle de gestion (par exemple la fonction « statistiques »). Par ailleurs, une très grande partie des établissements qui déclarent ne pas disposer d'une fonction contrôle de gestion répond pourtant aux questions portant sur les acteurs du contrôle de gestion ou le rôle de la fonction. Ceci montre que les établissements font une différence entre la fonction « formelle », visible dans l'organigramme, et l'activité qui peut être à la charge d'acteurs divers. Ceci explique que, si dans 65 % des établissements il n'existe pas de fonction contrôle de gestion, seuls 14 % des établissements déclarent n'avoir personne en charge des tâches relevant du contrôle de gestion.

La fonction contrôle de gestion peut ainsi être assumée par d'autres que le contrôleur de gestion en titre : le secrétaire général ou son adjoint, un responsable des services financiers ou un administratif / chargé de mission sur le pilotage, l'évaluation ou la LOLF<sup>(6)</sup>. L'activité peut évidemment être partagée : dans plus de 40 % des établissements, les tâches relevant du contrôle de

### Abstract

Recently, many official reports have underlined the needs for the universities to be equipped with preferment information systems in terms of cost accounting and management control. The *leitmotiv* behind their recommendations is based on two principal factors: the need to incorporate management control services in all of the universities and the requirement for a professionalization of the management units in these establishments. This article enhances these recommendations through results brought by a survey, based on how establishments of higher education and research conduct management control. The purpose of this survey was to underline the risks and consequences related to these practices.

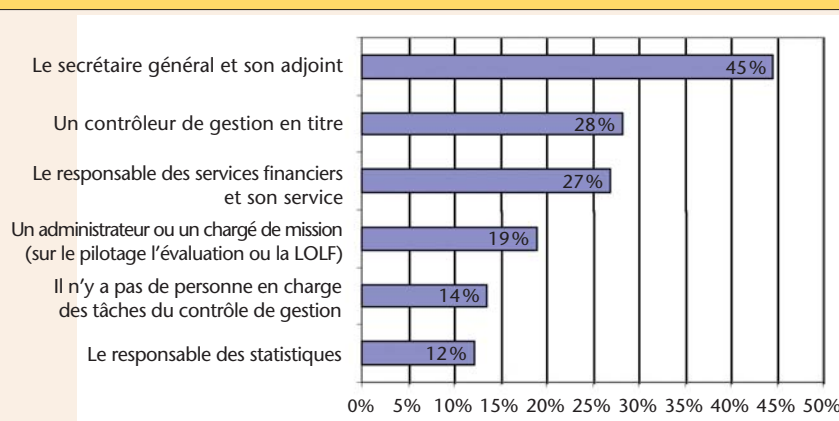
gestion sont réparties entre au moins deux fonctions.

Le contrôleur de gestion de l'université ne fait donc pas le contrôle de gestion à lui tout seul. Comme dans les entreprises, le contrôle de gestion et la fonction contrôle de gestion doivent être dissociés<sup>(7)</sup> : le contrôleur de gestion est d'abord le garant du processus de contrôle de gestion, il n'en réalise pas nécessairement toutes les étapes.

Par ailleurs, se pose la question de la place des contrôleurs de gestion dans la structure et de leur rattachement hiérarchique. Dans 60 % des cas ils dépendent du secrétariat général, dans 20 % des cas des services financiers et dans 20 % des cas des présidents d'université. Certaines universités soumettent d'ailleurs les contrôleurs de gestion à un double rattachement (services financiers et présidence). Ainsi, le positionnement organisationnel du contrôleur de gestion fait débat et les conséquences du choix qui est fait en la matière ne sont pas neutres : sous les ordres du service financier, le contrôleur prend une orientation essentiellement comptable ; sous les ordres du président ou du secrétaire général, il a davantage une mission d'aide à la décision stratégique.

Il est donc intéressant de s'interroger sur la manière dont les établissements envisagent son rôle. Il faut d'abord noter que, de manière générale, *"la notion de contrôle de gestion demeure très vague"*, et qu'il en est de même pour la fonction contrôle de gestion. Les résultats de l'enquête montrent que les établissements en ont une vision contrastée. Les responsabilités de la fonction contrôle de gestion portent, selon les répondants, essentiellement sur le contrôle et le suivi de l'activité réalisée (responsabilité importante pour 65 % des répondants) mais aussi sur le calcul des coûts (60 % des répondants). En revanche, l'élaboration des normes de contrôle et des procédures, l'établissement des budgets ou l'arbitrage et la prise de décision ne sont que minoritairement considérés comme relevant de ses responsabilités, vraisemblablement parce que ces activités sont déjà réalisés par d'autres acteurs : secrétaire général, agent comptable, responsable des services financiers, équipe dirigeante, etc.

**Tableau 2 : qui est en charge des tâches relevant du contrôle de gestion ?**  
(Plusieurs réponses possibles, le total est supérieur à 100 %)



Le contrôleur de gestion est perçu avant tout comme un expert (68 % des répondants), un évaluateur (50 % des répondants) qui aide à la décision mais ne se confond pas avec le décideur. Il doit suivre l'activité réalisée et être un évaluateur sans pour autant devenir un inspecteur. Dans les faits, il participe de manière assez régulière à la commission des moyens, parfois au comité de direction mais rarement au conseil d'administration ou au conseil scientifique. Par ailleurs, des espoirs importants semblent attachés au développement de la fonction contrôle de gestion et nos interlocuteurs déclarent en attendre des impacts significatifs sur leurs établissements, principalement en terme d'efficacité (62 % des répondants) et d'organisation (59 % des répondants).

L'ambivalence des réponses fait ressortir les paradoxes classiques attachés à la fonction contrôle de gestion : le contrôleur de gestion est-il avant tout un expert ou un surveillant ? Un manager ou un "compteur de haricots" ? Des recherches récentes dans de grands groupes privés montrent que, loin de l'image d'expert que cherchent à véhiculer les revues professionnelles, les contrôleurs de gestion peuvent en fait remplir divers rôles<sup>(8)</sup> : aide à la décision, centralisation du pouvoir, vérification et/ou légitimation.

### Professionnaliser la gestion dans une bureaucratie professionnelle ?

Outre le recrutement de contrôleurs de gestion et la mise en place de services de contrôle de gestion dans toutes les universités, le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle souligne que l'amélioration de la gouvernance des établissements d'enseignement supérieur passe par le renforcement des compétences des instances dirigeantes dans les domaines administratifs, financiers et comptables, par la valorisation de la fonction de secrétaire général et par l'augmentation du nombre de cadres administratifs de haut niveau.

Le renforcement des compétences gestionnaires des instances dirigeantes recouvre deux axes principaux. Pour les administratifs, il s'agit d'acquiescer les compétences techniques exigées par la LOLF (en matière de contrôle de gestion, de comptabilité de gestion...). Pour les "professionnels" - qui sont à la fois les prestataires et les consommateurs de ressources mais également, lorsqu'ils exercent des fonctions électives, membres des instances dirigeantes des établissements - ceci implique une sensibilisation aux questions de gestion et à leurs enjeux.

Cette nécessité de sensibiliser les professionnels aux questions de gestion ne semble pas aller de soi dans les universités. Ces organisations constituent en effet un exemple typique de ce que Mintzberg a appelé la bureaucratie professionnelle. Celle-ci se caractérise par le poids pré-

7. Bouquin, H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 6<sup>e</sup> édition.

8. Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion: contribution à l'analyse du rôle des services fonctionnels. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine. Crefige.*





pondérant d'acteurs opérationnels qui ne reconnaissent pas la légitimité d'un pilotage gestionnaire de leur activité et de leur organisation (par exemple : les médecins, les enseignants, les conservateurs de musées). En effet, la régulation professionnelle se singularise par un contrôle par le clan, c'est-à-dire par des instances d'autocontrôle mises en place par la profession. Ceci se traduit notamment par une forte implication des professionnels dans leur activité, implication garantie de la qualité de la prestation mais qui peut rendre difficile le pilotage de ce type d'organisations. La profession accepte en effet difficilement les modes de contrôle qui lui sont externes. Dans ce contexte, l'arrivée d'une fonction contrôle de gestion porteuse d'un nouveau mode de régulation et, de fait d'une modification des équilibres de pouvoir dans l'organisation, n'est pas forcément bien vue. Ainsi, les répondants à notre enquête soulignent que les acteurs perçoivent avant tout la dimension contraignante du contrôle de gestion et que le contrôleur doit composer avec cette image négative : « *le contrôle de gestion est souvent compris comme un simple contrôle et non perçu comme un outil indispensable à la prise de décisions* ». Les contrôleurs de gestion sont vus par les acteurs opérationnels comme des agents de la direction : « *le comité de direction et le conseil d'administration sont convaincus de la nécessité de mise en place d'un contrôle de gestion, les enseignants et les chercheurs sont plus réservés* ».

Par ailleurs, la prépondérance des "professionnels" rend difficile l'épanouissement des administratifs de direction dans leurs fonctions, précise le rapport de la mission d'évaluation et de contrôle : ils sont peu entendus et peu nombreux. Les rapports précités soulignent ainsi que les emplois fonctionnels autour du secrétaire général sont en nombre trop restreint alors que le président de l'Association des Secrétaires Généraux souligne l'urgence à structurer et augmenter les équipes administratives. A cet égard, la LOLF est certainement l'occasion pour les administratifs de direction de gagner une certaine légitimité. En effet, la LOLF généralise le langage gestionnaire et rend indispensable le recrutement d'administratifs de direction (notamment des contrôleurs de gestion) qui maîtrisent ce langage gestionnaire. Ces derniers soulignent ainsi

les impacts positifs de la réforme. Ils y voient une bonne occasion de faire évoluer les pratiques de l'administration. C'est ainsi que la LOLF est présentée comme « *un phénomène déclencheur [qui] a permis une prise de conscience de la nécessité de l'auto analyse* », qui « *a servi de levier, [en étant] un outil qui permet de sensibiliser plus facilement les personnels de l'établissement* » et qui aurait même « *bouleversé les habitudes et mentalités, ce qui est déjà une bonne chose* ».

Il faut cependant rester prudent face au développement de ce langage gestionnaire. L'idée selon laquelle les informations fournies par les contrôleurs de gestion seraient objectives, et donc incontestables, est assez répandue ; « *le développement du contrôle de gestion, en permettant une connaissance fine de la réalité du fonctionnement de l'université est un levier fort pour une politique visant à une organisation nouvelle, cohérente en prenant en compte les besoins réels et non les représentations des uns ou des autres* ». Nos interlocuteurs considèrent volontiers que les outils de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion sont des outils neutres, non dépendants des représentations des acteurs, du système politique et culturel. Or, ces attentes risquent fort d'être déçues puisqu'un système de contrôle de gestion ne peut être que le reflet de choix politiques et culturels<sup>(9)</sup>. De la même manière, lorsque l'on nous déclare que l'objectif est d'« *instiller une culture du résultat à partir de la pratique de la comptabilité analytique* » ou que « *l'allocation des moyens par l'Etat doit prendre en compte à l'avenir la performance des établissements* », on peut se demander si

une certaine fascination pour l'outil ne fait pas oublier la question fondamentale de la définition de la nature des objectifs et du résultat pour un établissement d'enseignement supérieur.

A cette subjectivité des outils du contrôle, s'ajoute un risque non négligeable d'adjoindre au système bureaucratique classique une "bureaucratie managériale", caractérisée par un poids plus important des acteurs gestionnaires (contrôleurs de gestion, comptables, etc.). Ainsi, certains soulignent que la LOLF « *a été pour le moment plus synonyme de lourdeur administrative que de traduction d'une véritable politique* ». Cette omniprésence de la régulation financière, caractérisée par une gestion par les chiffres, a parfois conduit de grandes entreprises dans des situations difficiles<sup>(10)</sup>.

## Conclusion

Les résultats de l'enquête suggèrent une grande incertitude quant à la fonction et aux rôles que doivent remplir les contrôleurs de gestion dans les universités. Cette incertitude se traduit dans le mode de recrutement : faut-il recruter les contrôleurs de gestion parmi les fonctionnaires de l'université par promotion interne ou aller chercher des contrôleurs de gestion dans l'industrie ? Faut-il favoriser la connaissance du milieu ou la compétence métier ? La question se pose de manière aiguë dans les universités. Compte tenu des exigences de la LOLF et de l'absence d'un modèle de contrôle de gestion idoine à importer, la tentation est grande de prendre exemple sur les entreprises pour organiser la fonction contrôle de gestion. Pourtant, il ne semble pas judicieux d'assimiler le fonctionnement d'un établissement d'enseignement supérieur à celui d'une entreprise. Il n'existe d'ailleurs pas un modèle unique de contrôleur dans les entreprises privées ; on y constate une forte diversité des styles de contrôleurs de gestion. De nombreuses études ont montré la difficulté à importer un "modèle idéal" de contrôle de gestion dans des secteurs (privés ou publics) pour lesquels il n'était a priori par prévu<sup>(11)</sup>. En la matière, une simple importation des méthodes "du privé" dans les universités serait certainement vouée à l'échec.

9. Burlaud, A. & Simon, C. J. (2006), *Le contrôle de gestion*, Repères, Paris, La découverte, 2<sup>e</sup> édition.

10. Bouquin H. (2005), *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, "Que-sais-je ?".

11. Chatelain, S. (1998), *Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français*, Finance-Contrôle-Stratégie, volume 1, numéro 3, septembre 1998. Dambrin, C. Lambert, C. Sponem, S. (2007) "Control and Change - Analysing the Process of Institutionalisation", *Management Accounting Research*, à paraître.

On peut donc penser que pour que la fonction contrôle de gestion soit une aide au pilotage des universités - qu'elle aide à identifier les causes de dérives, à établir des préconisations, à permettre aux décideurs de réviser leurs décisions et leurs actions en fonctions des informations fournies, et à encourager les opérationnels à œuvrer dans le sens défini par la stratégie - il est nécessaire d'articuler les compétences "classiques" des contrôleurs de gestion aux spécificités de la gestion des universités.

Stéphanie CHATELAIN-PONROY  
Samuel SPONEM

### Bibliographie

**Bouquin, H.** (2004), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 6<sup>e</sup> édition.

**Burlaud, A. & Simon, C. J.** (2006), *Le contrôle de gestion*, *Repères*, Paris, La découverte, 2<sup>e</sup> édition.

**Chatelain, S.** (1998), Du budget administratif au budget outil de gestion, le cas des musées français, *Finance-Contrôle-Stratégie*, volume 1, numéro 3, septembre 1998.

**Chatelain, S.** (2003), Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 9, volume 1, mai 2003.

**Dambrin, C. Lambert, C. Sponem, S.** (2007) "Control and Change - Analysing the Process of Institutionalisation", *Management Accounting Research*, à paraître.

**Lambert, C.** (2005). *La fonction contrôle de gestion: contribution à l'analyse du rôle des services fonctionnels*. Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine. Crefige.